ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ
ΤΟΜΕΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

«ΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ»

Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Αθανάσιος Γ. Αργυριάδης
Προϊστάμενος Δ/νσης Ε.Π.Υ.

1. Εισαγωγή

Τα τελευταία χρόνια στις ανεπτυγμένες χώρες γίνονται συστηματικές προσπάθειες για την οικονομική αξιολόγηση του κόστους των περισσοτέρων θεραπευτικών σχημάτων και συνολικών λειτουργιών που παρέχονται από κάθε νοσηλευτικό ίδρυμα, προκειμένου να αναπτυχθούν γενικές κατευθυντήριες γραμμές για την εκπόνηση μελετών οικονομικής αξιολόγησης και να συνταχθεί έτσι ένας κατάλογος τυποποιημένων ειδών κόστους για τις υγειονομικές παρεμβάσεις που πραγματοποιούνται.

Μέσα στα πλαίσια της συνθήκης του Μάαστριχτ όλα τα μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης, ανάμεσα τους και η Ελλάδα, προσδιορίζεται η ευθυγράμμιση των βασικότερων μακροοικονομικών δεικτών της οικονομίας της κάθε χώρας μέλους με αυτούς των άλλων χωρών. Συνεπώς, η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα αποτελούν τους βασικούς στόχους επίτευξης όλων των πολιτικών αποφάσεων.

Ωστόσο η πληροφοριακή βάση για την μελέτη των διακυμάνσεων σε πρακτικές και στο κόστος λειτουργίας των νοσοκομειακών ιδρυμάτων στην Ελλάδα είναι πολύ μικρή (Tountas Y. et al, 2002).

2. Βασικές Έννοιες Κοστολόγησης

Προκειμένου να κατανοήσουμε τις συσχέτιση της αναλυτικής λογιστικής, με την λήψη των αποφάσεων ενός Οργανισμού, θα πρέπει να αναφερθούμε σε βασικές έννοιες της κοστολόγησης.

2.1 Ορισμοί κόστους

Το κόστοςς ταξινομείται ανάλογα με τη σχέση του με το επίπεδο παραγωγής, καθώς αυτά τα είδη κόστους ουσιαστικά θεωρούνται υποκατηγορίες του άμεσου κόστους (Luce,1990). *Μεταβλητό κόστος (Variable cost)* είναι το κόστος που μεταβάλλεται καθώς μεταβάλλεται το μέγεθος παραγωγής του προϊόντος. Στον τομέα της υγείας, το μεταβλητό κόστος μεταβάλλεται με τη μεταβολή του αριθμού των προσφερόμενων υπηρεσιών ή τη μεταβολή του αριθμού των ασθενών που υποβάλλονται σε κάποια θεραπεία. Σε αυτό το είδος κόστους εντάσσονται, για παράδειγμα, τα αναλώσιμα μιας θεραπευτικής παρέμβασης (λ.χ. καθετήρες, φίλτρα αιμοκάθαρσης) και τα φάρμακα.
Έτσι αναλυτικότερα:

- **Συνολικό Κόστος** = κόστος παραγωγής συγκεκριμένης ποσότητας προϊόντος.

- **Σταθερό Κόστος** = κόστος, το οποίο δεν μεταβάλλεται βραχυχρόνια (ανεξάρτητο από την παραγωγή) π.χ ενοίκιο, πληρωμές leasing για τον εξοπλισμό, μισθοί και αμοιβές. Αυτό σημαίνει ότι το κόστος αυτό μεταβάλλεται περισσότερο όσο μεταβάλλεται ο χρόνος.

- **Μεταβλητό Κόστος** = κόστος το οποίο μεταβάλλεται σε συνάρτηση με την παραγόμενη ποσότητα π.χ. προμήθειες, τρόφιμα, αμοιβές για υπηρεσίες.

- **Συνάρτηση κόστους** = f(Q), το συνολικό κόστος ως συνάρτηση της ποσότητας.

- **Μέσο Κόστος** = ΣΚ/Q, το μέσο κόστος ανά μονάδα προϊόντος.

- **Οριακό Κόστος** = Το επιπλέον κόστος από την παραγωγή μιας επιπλέον μονάδας προϊόντος.

Σε αντίθεση με το μεταβλητό, το σταθερό κόστος *(Fixed cost)* δεν μεταβάλλεται ανάλογα με την ποσότητα του προϊόντος που παράγεται και επιβαρύνει την επιχείρηση ακόμη και όταν η παραγωγή είναι μηδενική, όπως για παράδειγμα τα ενοίκια, οι αποσβέσεις των μηχανημάτων κτλ. Αυτού του είδους το κόστος εξακολουθεί να είναι το ίδιο, ανεξάρτητα από τον αριθμό των ασθενών που νοσηλεύονται σε ένα ίδρυμα, αφού θεωρητικά μία κλινική θα πληρώσει το ίδιο ενοίκιο είτε νοσηλεύσει έναν ασθενή είτε είκοσι. Αναλυτικότερα, οι βασικές κατηγορίες κόστους που σχετίζονται με τα προγράμματα υγείας ή θεραπειών αφορούν στους πόρους των ίδιων των ασθενών όπως out of pocket έξοδα μεταφοράς προς το νοσηλευτικό ίδρυμα, πόροι που επιβαρύνουν το κοινωνικό σύνολο όπως η χρήση ασθενοφόρου και τα γενικά έξοδα ενός νοσοκομείου και πόροι που χρησιμοποιούνται σε άλλους τομείς όπως οι αμοιβές των κοινωνικών λειτουργών (Drummond et all, 1997).

Αυτές είναι οι κατηγορίες κόστους που προκύπτουν από την χρήση των πόρων των ασθενών και των οικογενειών τους και πόρων από άλλους τομείς της ανθρώπινης δράσης. Το εύρος για τα συγκεκριμένα κόστη που συμπεριλαμβάνονται σε μια μελέτη είναι πιθανόν να αποφασιστεί βασιζόμενο σε θεώρηση της οπτικής της ανάλυσης που ακολουθείται.

Οι έννοιες του κόστους και του οφέλους μπορεί να είναι τελείως διαφορετικές υπό το πρίσμα της κοινωνίας, του ασθενή, του προμηθευτή και του φορέα που πληρώνει (Maniadakis 2000b). Ωστόσο το πραγματικό κόστος μιας υπηρεσίας από την πλευρά του προμηθευτή είναι συχνά δύσκολο να υπολογιστεί, ενώ πολλές φορές διεξάγονται γι' αυτό τον σκοπό μελέτες προσδιορισμού κόστους (cost identification studies) με την χρήση τεχνικών που αναπτύχθηκαν για τον σκοπό αυτό με βάση τη λογιστική (π.χ. μελέτες χρόνου κίνησης). Σήμερα η διεθνής τάση, είναι οι περισσότερες οικονομικές μελέτες να διεξάγονται μέσα από το πρίσμα της κοινωνίας (social perspective), δηλαδή να υπολογίζονται όλα τα είδη κόστους αλλά και τα οφέλη, ανεξάρτητα από τον φορέα που τα επωμίζεται.

2.2 Δαπάνες Υγείας

Ένα από τα πιο σημαντικά προβλήματα όσον αφορά την πολιτική υγείας τα τελευταία είκοσι περίπου χρόνια είναι το συνεχώς αυξανόμενο κόστος των υπηρεσιών υγείας καθώς επίσης και η έλλειψη αποτελεσματικότητας αλλά και αποδοτικότητας στη χρήση των πόρων (OECD, 1995). Ορισμένα δημογραφικά χαρακτηριστικά, όπως για παράδειγμα η γήρανση του πληθυσμού αλλά και η μεγάλη επίπτωση χρόνιων νοσημάτων και αναπηριών φαίνεται ότι συμβάλλουν σημαντικά στην αύξηση των δαπανών υγείας (Saltman, 1997). Βέβαια, για την μεγαλύτερη κατανάλωση των πόρων υγείας δεν ευθύνεται μόνο η αύξηση του αριθμού των ατόμων που χρειάζονται φροντίδα (π.χ ηλικιωμένοι) αλλά και η αξίωση των περισσότερο ενημερωμένων πια ασθενών, για παροχή καλύτερης και εντατικότερης φροντίδας (Kobelt, 1996).

Ένας άλλος λόγος για την αύξηση των δαπανών υγείας είναι και η ταχύτατη ανάπτυξη και διάχυση νέων τεχνολογιών υγείας. Το κόστος θεραπείας μιας ασθένειας για παράδειγμα, αυξάνεται ραγδαία όταν αντικαθίσταται μια παλαιότερη και φθηνότερη τεχνολογία με μία καινούργια, καλύτερη και πιο σύνθετη, και σαφέστατα περισσότερο δαπανηρή. Το πρόβλημα φαίνεται να γίνεται ακόμη πιο σύνθετο αν λάβει κανείς υπόψη τον σκεπτικισμό που επικρατεί για την αποτελεσματικότητα των νέων και δαπανηρών αυτών τεχνολογιών. Υπάρχουν, για παράδειγμα, ορισμένες μελέτες που αναφέρουν ότι τεχνολογίες που εφαρμόστηκαν σε ευρεία κλίμακα εξαρχής, αποδείχθηκε ότι δεν συνοδεύονταν από ουσιαστική αποτελεσματικότητα, ενώ μόλις το 20% των σύγχρονων θεραπευτικών μεθόδων έχει αποδεδειγμένα θετικά αποτελέσματα στο κλινικό δείγμα που εφαρμόζεται (Banta, 1995). Με βάση τα παραπάνω, γίνεται σαφές ότι εφόσον η τεχνολογία υγείας είναι ένας από τους μεγαλύτερους συντελεστές κόστους, η αξιολόγησή της και κατά συνέπεια η κατάλληλη χρήση της θα βελτιώσει την ποιότητα και αποτελεσματικότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών και κατά συνέπεια θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους (Russell 1996, Evans 1983).

Επιπλέον, σημαντικό ρόλο στην συνεχιζόμενη αύξηση των δαπανών υγείας, φαίνεται ότι έχει και ο τρόπος πληρωμής των υπηρεσιών υγείας. Στις περισσότερες χώρες του ΟΟΣΑ, η πληρωμή για τη χρήση υπηρεσιών υγείας γίνεται μέσω τρίτων (third party payers), δηλαδή είτε μέσω της φορολογίας είτε μέσω των ασφαλιστικών ταμείων γεγονός που δημιουργεί κίνητρα στους καταναλωτές για ζήτηση περισσότερων αλλά και καλύτερης ποιότητας υπηρεσιών υγείας, το λεγόμενο φαινόμενο ηθικής βλάβης (Λιαρόπουλος 1996). Το ίδιο φαίνεται να ισχύει για τους προμηθευτές υπηρεσιών υγείας, αφού σε αρκετές χώρες, όπως και στη χώρα μας, δεν παρέχονται κίνητρα ικανά για τον περιορισμό της κατανάλωσης των υγειονομικών πόρων, με αποτέλεσμα τη δημιουργία προκλητής ζήτησης για υπηρεσίες υγείας, χωρίς να αξιολογείται η αποτελεσματικότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Σύμφωνα με την παραπάνω ανάλυση, η αποτίμηση του κόστους ενός νοσηλευτικού ιδρύματος αποτελεί απαραίτητη διαδικασία προκειμένου να πραγματοποιηθεί μια συστηματική καταγραφή και ανάλυση των στοιχείων που αφορούν στο κόστος του.

2.3 Αποτίμηση Κόστους

Η διαχρονική αξιολόγηση και σύγκριση του κόστους κάθε νοσηλευτικού ιδρύματος, προς όφελος του νοσοκομείου με βαθμιαία εξοικονόμηση πόρων και αποδοτικότερη χρήση των διατιθέμενων ανά έτος, μας οδηγεί να αναλύσουμε πως η κοστολόγηση επηρεάζει ουσιαστικά τις όποιες αποφάσεις μιας Διοίκησης. Παρακάτω θα αναλύσουμε διεξοδικά διάφορες παράμετροι της Αναλυτικής Λογιστικής, που μπορούν να επηρεάσουν την λήψη απόφασης μια Διοίκησης, ενός ιδιωτικού ή δημόσιου οργανισμού.

3. Το κόστος και συνδυασμός του με το κέρδος και την απασχόληση

Η ανάλυση των μεγεθών Έσοδο – Κόστος – Απασχόληση – Κέρδος και η σχέση που έχουν μεταξύ τους, μπορεί να φανεί χρήσιμη για την Διοίκηση ενός Οργανισμού και να βοηθήσει τα Διευθυντικά στελέχη στην λήψη συγκεκριμένων αποφάσεων.

3.1 Η εξίσωση του κέρδους

Το συνολικό κέρδος εκμεταλλεύσεως μιας οικονομικής μονάδας μπορεί να απεικονισθεί με την εξίσωση :

Συνολικό Κέρδος (ΣΚ) =Συνολικά Έσοδα (ΣΕ) – Ολικό Κόστος Εσόδων (ΟΚ) ή
ΣΚ = ΣΕ – ΟΚ (1)

Όταν το αποτέλεσμα είναι μηδέν, τότε το Συνολικό Κόστος ισούται με τα συνολικά έσοδα

Ή 0 = ΣΕ – ΟΚ
Και ΣΕ = ΟΚ (2)

Γνωρίζουμε ότι το ολικό κόστος των εσόδων αποτελείται και συνεπώς μπορεί να διαχωριστεί σε δύο μέρη:

1. Το ολικό σταθερό κόστος (ΟΣΚ) και
2. Το ολικό μεταβλητό κόστος (ΟΜΚ)

Έτσι η εξίσωση (1) μπορεί να γίνει :

Σκ = ΣΕ – (ΟΣΚ +ΟΜΚ) (3)

Και η εξίσωση (2) μπορεί να γίνει :

ΣΕ = ΟΣΚ + ΟΜΚ
Ή ΟΣΚ =ΣΕ – ΟΜΚ (4)

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι όταν η οικονομική μονάδα έχει μηδενικό αποτέλεσμα, τότε η διαφορά μεταξύ εσόδων και ολικού μεταβλητού κόστους αυτών προορίζεται να καλύψει και καλύπτει, το ολικό σταθερό κόστος της μονάδας.

3.2 Το μεταβλητό περιθώριο κέρδους ή απλώς το περιθώριο του κέρδους (contribution margin)

Ονομάζουμε τη διαφορά μεταξύ εσόδων και ολικού μεταβλητού κόστους αυτού Μεταβλητό ή Οριακό περιθώριο Κέρδους (contribution margin).
Η διαφορά αυτή – το μεταβλητό περιθώριο-εφ'όσον είναι θετική (κέρδος) προορίζεται να καλύψει το ολικό σταθερό κόστος της οικονομικής μονάδας ή δραστηριότητας και εφ' όσον αυτό θα γίνει, ότι απομείνει οδηγεί στην πραγματοποίηση καθαρού κέρδους.

3.2.1 Το Νεκρό Σημείο Δραστηριότητας (Break –Even Point)

Νεκρό Σημείο δραστηριότητας ονομάζουμε το επίπεδο εκείνο δραστηριότητας ή απασχόλησης της επιχείρησης στο οποίο τα συνολικά της έσοδα ισούνται με τα συνολικά της έξοδα, δηλαδή το κέρδος της ισούται με το μηδέν. Επίσης στο επίπεδο δραστηριότητας που αντιστοιχεί στο Νεκρό Σημείο το συνολικό «περιθώριο κέρδους» ισούται με το συνολικό σταθερό κόστος της επιχείρησης εκφράζεται είτε με τον κατ' αξία όγκο πωλήσεων της είτε με το ποσοτικό μέγεθος των πωλήσεων.

3.2.2 Η λειτουργική Μόχλευση (operating Leverage) και η σχέση της με τη διάρθρωση (τη δομή) του κόστους και του αποτελέσματος

Είναι γνωστό ότι οι επιχειρήσεις συναντούν στην καθημερινή τους δραστηριότητα σοβαρές δυσκολίες στην αγορά λόγω του έντονου ανταγωνισμού. Αν εξαιρέσουμε τον παράγοντα ποιότητα των προσφερομένων προϊόντων ή υπηρεσιών, τα προβλήματα παρουσιάζονται κυρίως στις τιμές των προϊόντων και υπηρεσιών, οι οποίες σε συνδυασμό με το κόστος τους, διαμορφώνουν το θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα. Δεδομένου ότι οι τιμές, υπό καθεστώς πλήρους ανταγωνισμού, διαμορφώνονται αντικειμενικά στην αγορά, οι επιχειρήσεις αναζητούν στο κόστος των παραγομένων και πωλουμένων προϊόντων τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας τους, την αποτελεσματική αντιμετώπιση του ανταγωνισμού και την αύξηση της κερδοφορίας τους. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της διαδικασίας της πλήρους αναδιοργάνωσής τους (Reorganization) και των επενδύσεων στο μηχανολογικό και λοιπό εξοπλισμό. Η διαδικασία αυτή οδηγεί

κατ' ανάγκη σε αναδιάρθρωση του κόστους κατά την οποία το μερίδιο του σταθερού κόστους, στο συνολικό, αυξάνεται με παράλληλη μείωση του μεριδίου του μεταβλητού κόστους. ταυτόχρονα μεταβάλλεται (αυξάνεται) και ο συντελεστής του περιθωρίου του κέρδους επί των εσόδων.

Ονομάζουμε την διαδικασία και το αποτέλεσμα όσον αφορά το κόστος, που προκύπτει από αυτές, λειτουργική μόχλευση.

4. Το διαφορικό κόστος και η διαφορετική ανάλυση κατά τη λήψη των αποφάσεων (incremintal or differential cost)

4.1 Εισαγωγικά

Διαφορικό κόστος είναι το κόστος που προκύπτει από τη λήψη και εκτέλεση μιας επιχειρηματικής απόφασης. Η απόφαση μπορεί να αναφέρεται στην αποδοχή και εκτέλεση μιας ειδικής παραγγελίας πωλήσεων προϊόντων, στην εισαγωγή μίας νέας τεχνολογίας παραγωγής, στην αλλαγή της οργανωτικής και διοικητικής δομής της επιχείρησης, στην απασχόληση του προσωπικού ενός τμήματος το Σαββατοκύριακο ή κατά μία εξαιρετική εορτή, στην προσθήκη και λειτουργίας δεύτερης, τρίτης ή τέταρτης βάρδιας λειτουργίας ενός τμήματος ή όλου του εργοστασίου ή των εργοστασίων της επιχείρησης κ.λ.π.,

4.2 Το διαφορικό και το οριακό κόστος

Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι το διαφορικό κόστος δεν ταυτίζεται με το οριακό κόστος (marginal cost) δεδομένου ότι το οριακό ή μεταβλητό κόστος είναι το πρόσθετο κόστος που προκύπτει από την μεταβολή(αύξηση ή μείωση) της παραγωγής ή απασχόλησης κατά μία μονάδα. **Ενώ το διαφορικό κόστος αντιστοιχεί στην μεταβολή του συνολικού κόστους που προέρχεται ή είναι αποτέλεσμα λήψης μιας επιχειρηματικής απόφασης.**

Η επιχειρηματική απόφαση μπορεί να αφορά μια μικρή ή μεγάλη αύξηση της παραγωγής και των πωλήσεων μπορεί όμως και όχι. Η απόφαση π.χ αντικατάστασης της παλαιάς τεχνολογίας παραγωγής από νέα τεχνολογία συνεπάγεται μεταβολή του συνολικού κόστους χωρίς αυτό να συνδέεται ή να οδηγεί απαραιτήτως σε οποιαδήποτε μεταβολή (αύξηση) του όγκου παραγωγής.

Επίσης οι Ελληνικές χαλυβουργικές επιχειρήσεις που έχουν ως το σημαντικότερο στοιχείο κόστους το ηλεκτρικό ρεύμα το οποίο προμηθεύονται από τη ΔΕΗ σε υψηλές τιμές, σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους, άλλων χωρών, καλούνται συχνά **να πάρουν αποφάσεις** ανακατανομής του χρόνου λειτουργίας τους κατά τη διάρκεια της εβδομάδας, χωρίς μεταβολή του όγκου παραγωγής. Στα πλαίσια της πενθήμερης εβδομαδιαίας εργασίας οι επιχειρήσεις αυτές αποφασίζουν να περιλάβουν στην πενθήμερη απασχόληση τους το Σάββατο και την Κυριακή κατά τη διάρκεια των οποίων η τιμή του ηλεκτρικού ρεύματος μειώνεται κατά 50%. Ταυτόχρονα όμως αυξάνεται και η αμοιβή των εργαζομένων κατά τις ημέρες αυτές κατά περίπου 75%.

Προκύπτει συνεπώς, χωρίς οποιαδήποτε μεταβολή στην απασχόληση και τον όγκο παραγωγής, ένα νέο κόστος ως αποτέλεσμα της ληφθείσας επιχειρηματικής απόφασης. Το κόστος αυτό είναι το διαφορικό κόστος.

4.2.1 Το διαφορικό και το μεταβλητό (αναλογικό) κόστος

Το διαφορικό και το μεταβλητό κόστος ούτε ταυτίζονται ούτε αντιπαραβάλλεται το ένα στο άλλο. Το διαφορικό κόστος περιλαμβάνει ή μπορεί να περιλαμβάνει στοιχεία και μεταβλητού και σταθερού κόστους. Η έμμεση π.χ εργασία αν και σταθερό κόστος περιλαμβάνεται, στο διαφορικό κόστος, επειδή μεταβάλλεται εξ' αιτίας της ληφθείσας επιχειρηματικής απόφασης ανακατανομής της εβδομαδιαίας λειτουργίας του εργοστασίου. Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες αν και μεταβλητό κόστος δεν περιλαμβάνεται στο διαφορικό κόστος του παραδείγματος επειδή από τη λήψη της απόφασης δεν επηρεάσθηκε το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος του προϊόντος. Αντίθετα η άμεση εργασία που είναι μεταβλητό κόστος καθώς και τα μεταβλητά ΓΒΕ περιλαμβάνονται στο διαφορικό κόστος του παραδείγματος επειδή η διαμόρφωση τους επηρεάσθηκε από τη σχετική απόφαση. Το μεταβλητό κόστος συνδέεται πάντοτε στη διαμόρφωση του –ως συνολικό μέγεθος – με τις μεταβολές της απασχόλησης ή του όγκου παραγωγής, ενώ το διαφορικό κόστος διαμορφώνεται από λάθος στοιχείο – σταθερού ή μεταβλητού κόστους – το οποίο επηρεάζεται από τη λαμβανόμενη επιχειρηματική απόφαση είτε η απόφαση μεταβάλλει είτε δεν μεταβάλλει την απασχόληση.

4.2.2 Το διαφορικό κόστος έναντι του συνολικού κόστους

Το συνολικό ή πλήρες κόστος περιλαμβάνει όπως είναι γνωστό : (1) Το μεταβλητό κόστος παραγωγής και πωλήσεων του προϊόντος και (β) αναλογία του ολικού σταθερού κόστους όλων των λειτουργιών της επιχείρησης (παραγωγής – διάθεσης – Διοίκησης – χρηματοδότησης). Το διαφορικό κόστος από το άλλο μέρος περιλαμβάνει κόστος σταθερό ή μεταβλητό το οποίο προκύπτει ή δημιουργείται εξ αιτίας της ληφθείσας απόφασης με την οποία επιλέγεται μια διαζευκτική οδός ενέργειας έναντι μίας άλλης. Το διαφορικό κόστος περιλαμβάνει τις διαφορές που προκύπτουν στα στοιχεία του κόστους (σταθερά ή μεταβλητά) από τη ληφθείσα επιχειρηματική απόφαση αναδιάταξης του χρόνου της εβδομαδιαίας εργασίας στις ημέρες της εβδομάδας.

Το συνολικό ή πλήρες κόστος, όπως το αναπτύσσουμε σε άλλο κεφάλαιο, εν αντιθέσει με το διαφορικό κόστος, ελάχιστα χρησιμοποιείται κατά τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων εκτός από μεμονωμένες ειδικές περιπτώσεις. Ο προσδιορισμός του κόστους αυτού στο επίπεδο του συνόλου της επιχείρησης είναι και εφικτός και οδηγεί σε ακρίβεια αποτελέσματος. Το ίδιο ισχύει, με μικρότερη όμως ακρίβεια, και κατά τον προορισμό του πλήρους κόστους βασικών τομέων δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας όπως π.χ είναι το εκκοκιστήριο, το σποροελαιουργείο, το κλωστήριο, το υφαντήριο, το βαφείο – φινιριστήριο, το κοπτήριο –ραφείο σε μία πλήρως καθετοποιημένη

κλωστοϋφαντουργική επιχείρηση. Όσο πλησιάζουμε όμως στο τελικό προϊόν ή υπηρεσία τόσο απομακρυνόμαστε από την ακρίβεια του προσδιορισμένου συνολικού (πλήρους) κόστους έτσι ώστε το μέγεθος που προσδιορίζουμε να είναι ελάχιστα κοντά στην πραγματικότητα, σχεδόν αναξιόπιστο και γι' αυτό ακατάλληλο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Η αδυναμία προσδιορισμού ακριβούς ολικού ή πλήρους κόστους στο επίπεδο του προϊόντος οφείλεται στους αλλεπάλληλους μερισμούς των εμμέσων δαπανών που γίνονται μέχρι να φθάσουμε στο κόστος του τελικού προϊόντος.

5. Το Κόστος Ευκαιρίας (The Oportunity Cost) κατά τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων

Κόστος ευκαιρίας είναι το κόστος που αντιστοιχεί στο έσοδο που χάνεται, από τη λήψη μίας απόφασης επιλογής μίας οδού ενέργειας ή μιας δραστηριότητας έναντι μιας άλλης.

Στην κατηγορία του κόστους ευκαιρίας υπάγονται :

Α. Ο μισθός του επιχειρηματία σε μία ατομική επιχείρηση.

Β. Το ενοίκιο ενός ιδιοχρησιμοποιημένου ακινήτου (βιομηχανοστασίου, καταστήματος, γραφείου, αποθήκης κ.λ.π.) σε ατομική επιχείρηση.

Γ. Ο τόκος των απασχολούμενων ιδίων κεφαλαίων σε οποιαδήποτε επιχειρηματική δραστηριότητα.

Δ. Η αξία σε τιμές πώλησης του προϊόντος ενός τμήματος της επιχείρησης το οποίο αντί να πουληθεί στέλνεται σε άλλο τμήμα να χρησιμοποιηθεί ως πρώτη ύλη για παραγωγή νέου προϊόντος.

Τα περισσότερα από τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και σε δημόσιους οργανισμού.

6. Μεταθετό Κόστος

6.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Μεταθετό κόστος είναι το κόστος το οποίο μπορεί να μην πραγματοποιηθεί κατά τη τρέχουσα χρήση ή περίοδο αλά να μετατεθεί για την επόμενη διαχειριστική χρήση χωρίς ουσιαστικά δυσμενείς επιπτώσεις στη δραστηριότητα και την αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης.

6.1 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα και περιπτώσεις μεταθετού κόστους

Η επιχειρηματική πρακτική είναι πλήρως εξοικειωμένη με αυτόν τον τύπο του κόστους. η επισήμανσή του δε, έχει ιδιαίτερη σημασία σε περιόδους οικονομικής συγκυρίας, για την πραγματοποίηση οικονομιών οι οποίες και τα κέρδη διαφυλάσσουν και τη τρέχουσα δραστηριότητα δεν εμποδίζουν, τουλάχιστον βραχυχρονίως.

Παραδείγματα ενδεικτικής απαρίθμησης, μεταθετού κόστους μπορούν ν' αναφερθούν τα εξής : Επισκευές και συντήρηση κτιρίων (π.χ βαψίματα), μηχανημάτων και εγκαταστάσεων γενικά μπορούν να μετατεθούν και να γίνουν τον επόμενο χρόνο. Η συμμετοχή σε συνέδρια ή σεμινάρια και κάποιες περιοδικές εκδόσεις μπορεί να μην πραγματοποιηθούν κατά τη τρέχουσα χρήση. Συνδρομές σε περιοδικά, εφημερίδες ή σε επαγγελματικές οργανώσεις και δωρεές ή εισφορές υπέρ κοινωφελών σκοπών μπορεί επίσης για μια χρονιά να μη γίνουν. Ταξίδια και φιλοξενία συνεργατών, διαφημίσεις κύρους, δεξιώσεις και ψυχαγωγικές εκδηλώσεις είναι δυνατόν να μη πραγματοποιηθούν για μια διαχειριστική περίοδο.

Πρόκειται για δαπάνες ονομαζόμενες «πολυτελείς» οι οποίες είναι μεν συνυφασμένες με τη δραστηριότητα της επιχείρησης, μπορούν όμως να περιορισθούν, να διακοπούν ή να ανασταλούν προσωρινά και να επαναληφθούν σε επόμενη χρήση ή περίοδο.

6.2 Η επισήμανση του μεταθετού κόστους και οι αποφάσεις αξιοποίησής του

Η επισήμανση ή ο χαρακτηρισμός ενός κόστους **ως μεταθετού** αποτελεί προϋπόθεση για τον προσδιορισμό του μεγέθους του, από το ύψος του οποίου θα εξαρτηθεί και η λήψη απόφασης αξιοποίησης του σε δεδομένη στιγμή. Όταν ο Διευθύνων σύμβουλος μιας επιχείρησης αναζητεί τρόπους μείωσης του κόστους λειτουργίας της μονάδας κατά Χ ποσό γίνεται φανερό ότι η πληροφορία για την δυνατότητα εξασφάλισης του ποσού αυτού εν όλο ή κατά το μεγαλύτερο μέρος από το μεταθετό κόστος αποκτά εξαιρετική αξία και διευκολύνει την γρήγορη λήψη και υλοποίηση της σχετικής απόφασης.

Ο προσδιορισμός για το ποιό κόστος ανήκει στην κατηγορία του μεταθετού, γίνεται από τον Διευθυντή Οικονομικών Υπηρεσιών σε συνεργασία με τα στελέχη πρώτης γραμμής και τον Διευθύνοντα σύμβουλο της επιχείρησης. Το ετήσιο μέγεθος του πρέπει να αναφέρεται στο ετήσιο πρόγραμμα δράσεως και τους σχετικούς προϋπολογισμούς που το συνοδεύουν.

Η λογιστική παρακολούθηση της διαμόρφωσής του, κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, γίνεται από τους λογαριασμούς της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής. Με κατάλληλη κωδική αρίθμηση των λογαριασμών παρακολούθησης του **μεταθετού κόστους** μπορούμε, χρησιμοποιώντας σύγχρονα μηχανογραφικά μέσα, να πληροφορούμαστε, σε κάθε στιγμή και το

ολικό ετήσιο ύψος του κόστους αυτού, βάσει του προγράμματος δράσεως και το απομένον υπόλοιπο μέχρι το τέλος της χρήσεως. Με τον τρόπο αυτό η Διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να αποφασίζει και γρήγορα και με σιγουριά αν συμφέρει στη δεδομένη οικονομική συγκυρία να αξιοποιήσει τον κοστολογικό αυτό τύπο, το **μεταθετό κόστος**, για την εξυπηρέτηση των επιχειρηματικών της στόχων.

7. Το Πρότυπο Κόστος

7.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Το **πρότυπο κόστος** ανήκει στην κατηγορία του «προκαθορισμένου κόστους» (Predetermined Cost) το οποίο περιλαμβάνει το «προϋπολογιστικό κόστος» και το «πρότυπο κόστος». Ο κοστολογικός αυτός τύπος – το πρότυπο κόστος – προσδιορίζεται εκ των προτέρων ύστερα από ακριβείς μετρήσεις των ποσοτικών στοιχείων που το διαμορφώνουν, τα οποία αποτιμώνται σε πρότυπες τιμές.

Το πρότυπο κόστος, αν και προσδιορίζεται εκ των προτέρων, ταυτίζεται σχεδόν με το πραγματικό κόστος επειδή, κατά τη διαδικασία κατάρτισής του, πραγματοποιείται πειραματικά εξ ολοκλήρου μεν, όσον αφορά τα ποσοτικά του στοιχεία, σε μεγάλο δε ποσοστό όσον αφορά τις τιμές των στοιχείων αυτών.

Εδώ θα αρκεσθούμε στην ανάπτυξη του ρόλου που παίζει το πρότυπο κόστος κατά τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Ποιές αποφάσεις πρέπει να χρησιμοποιούν τον κοστολογικό αυτό τύπο και γιατί το πρότυπο κόστος είναι κατάλληλος τύπος κόστους για την λήψη αυτών των επιχειρηματικών αποφάσεων.

7.2 Τα στοιχεία του προτύπου κόστους

Για να γίνει ευκολότερα κατανοητός ο ρόλος του προτύπου κόστους κατά τη λήψη ορισμένων αποφάσεων υπενθυμίζουμε ότι το πρότυπο κόστος παραγωγής ενός προϊόντος σχηματίζεται από τρία στοιχεία :

Α. Τα άμεσα υλικά παραγωγής
Β. Την άμεση εργασία παραγωγής
Γ. Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)

Τα δύο πρώτα στοιχεία κόστους (άμεσα υλικά – άμεση εργασία) ταυτίζονται από πολλούς κοστολόγους – συγγραφείς – κυρίως αμερικανούς- με τρείς άλλους κοστολογικούς τύπους, το άμεσο κόστος, το μεταβλητό κόστος και το ελέγξιμο κόστος.

Ο προσδιορισμός των ποσοτικών μεγεθών των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας, που απαιτούνται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, γίνεται με μεγάλη ακρίβεια και ύστερα από πειραματικές επαληθεύσεις υπό

συνθήκες πραγματικής λειτουργίας του εξοπλισμού που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για τον σκοπό αυτό. Οι πρότυπες τιμές που χρησιμοποιούνται για την μετατροπή των ποσοτικών αναλώσεων των πρώτων υλών και των ωρών της άμεσης εργασίας σε κόστος, στηρίζονται κατά το μεγαλύτερο μέρος είτε στο κόστος υφισταμένων αποθεμάτων, είτε σε συμβάσεις αγοράς ή απασχόλησης του προσωπικού. Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, το τρίτο στοιχείο του προτύπου κόστους, προσδιορίζονται με βάση προσεκτικά καθορισμένο προϋπολογισμό τους και με βάση την προϋπολογιστική πρότυπη απασχόληση του τμήματος όπου θα παραχθεί το προϊόν. Έτσι το πρότυπο κόστος της μονάδας του προϊόντος παίρνει την ακόλουθη μορφή :

Πρότυπο κόστος μον. προϊόντος Π1

Πρώτη ύλη Υ1 μονάδες	4 X 1000	=	4000
Άμεση εργασία ώρες	5 X 600	=	3000
Γεν. Βιομηχ. Έξοδα ώρες	5 X 400	=	2000
Πρότυπο κόστος προϊόντος		€	9000/μον.

Το πρότυπο κόστος, συνεπώς, σχηματίζεται από τις πρότυπες αναλώσεις των πρώτων υλών και τις πρότυπες τιμές τους, τις πρότυπες ώρες αμέσου εργασίας και το πρότυπο ωρομίσθιο και τον πρότυπο συντελεστή Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων ανά ώρα αμέσου εργασίας. Ο συντελεστής αυτός αναλύεται πάντοτε σε ένα μέρος σταθερό και ένα μέρος μεταβλητό. Στην προκειμένη περίπτωση, το σταθερό μέρος είναι € 250 ανά ώρα ΑΕ και το μεταβλητό € 150 ανά ώρα ΑΕ.

Με τον όρο πρότυπη ανάλυση πρώτων υλών εννοούμε, την ποσότητα της πρώτης ύλης ή των πρώτων υλών που πρέπει να αναλώνονται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Στο παράδειγμα μας η πρότυπη ανάλωση της πρώτης ύλης Υ1 για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος ανέρχεται σε 4 μονάδες.

Πρότυπη τιμή πρώτης ύλης είναι η τιμή στην οποία πρέπει να αγοράσει, η επιχείρηση, την πρώτη ύλη που αναλώνει για την παραγωγή του προϊόντος. Στο παράδειγμά μας και η πρότυπη τιμή της πρώτης ύλης Υ1 ανέρχεται σε € 1000/μονάδα.

Με τον όρο πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας εννοούμε τις ώρες που πρέπει να απασχοληθούν οι εργαζόμενοι συνολικά για την παραγωγή μιας μονάδας του προϊόντος. Στο παράδειγμά μας οι πρότυπες ώρες εργασίας ανέρχονται σε 5.

Πρότυπο ωρομίσθιο είναι το μέσο ωριαίο κόστος που πρέπει να καταβληθεί στους εργαζόμενους που απασχολούνται στην παραγωγή του προϊόντος. Στο παράδειγμά μας, το πρότυπο ωρομίσθιο ανέρχεται σε € 600.

Με τον όρο πρότυπος συντελεστής ΓΒΕ ανά ώρα Αμέσου Εργασίας, εννοούμε ότι το κόστος των στοιχείων που περιλαμβάνονται στα ΓΒΕ, όπως έμμεση εργασία, ηλεκτρικό ρεύμα, αποσβέσεις, συντηρήσεις, επισκευές κ.λπ., πρέπει να

ανέλθει σε € 2000 ανά μονάδα προϊόντος σύμφωνα με το παράδειγμά μας ή σε € 400 για κάθε ώρα αμέσου εργασίας.

7.3 Επιχειρηματικές αποφάσεις που πρέπει να χρησιμοποιούν το πρότυπο κόστος

Το πρότυπο κόστος χρησιμοποιείται κυρίως ως μέσο βελτίωσης της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής και διοικητικής λειτουργίας των επιχειρήσεων. Οι αποφάσεις συνεπώς που παίρνονται με τη χρησιμοποίηση του κοστολογικού αυτού τύπου αποβλέπουν στην υλοποίηση αυτού του στόχου.

Αναφέρουμε ενδεικτικά μερικές από αυτές :

Α. Ο καθορισμός της τιμής πώλησης ενός αναπαραγόμενου προϊόντος θα στηριχθεί αναγκαστικά στο προκαθορισμένο του κόστος (προϋπολογιστικό ή πρότυπο). Όταν το κόστος αυτό είναι το πρότυπο υπάρχει η σιγουριά ότι το κόστος αυτό είναι προσεκτικά προσδιορισμένο και συνεπώς μπορεί να στηριχθεί η διοίκηση σ' αυτό για να καθορίσει την τιμή πώλησης του.

Β. Η άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής μπορεί να στηριχθεί στην ανάλυση του προτύπου κόστους σε σταθερό και μεταβλητό μέρος. Αν το μεταβλητό πρότυπο κόστος παραγωγής προσαυξηθεί και με τα λοιπά μεταβλητά έξοδα – διαθέσεως, χρηματοδοτήσεως – το προσδιορισμένο ολικό μεταβλητό κόστος του προϊόντος αποτελεί το όριο μέχρι το οποίο μπορεί να μειωθεί η τιμή πωλήσεώς του για την αντιμετώπιση του ανταγωνισμού, για την διείσδυση σε νέες αγορές, για την αύξηση του μεριδίου της αγοράς.

Γ. Ο έλεγχος του πραγματικού κόστους και η λήψη αποφάσεων για την διαμόρφωση του ύψους του στο επίπεδο του προτύπου κόστους είναι μια λειτουργία για την οποία το πρότυπο κόστος είναι ο καταλληλότερος κοστολογικός τύπος.

Ο έλεγχος αυτός γίνεται, όπως είναι γνωστό, με τη σύγκριση του πραγματικού με το πρότυπο κόστος. Από τη σύγκριση αυτή προκύπτουν διαφορές – οι αποκλίσεις – θετικές ή αρνητικές οι οποίες αναλύονται και αιτιολογούνται. Στη συνέχεια δε αποφασίζεται η λήψη των κατάλληλων μέτρων για την εξουδετέρωση των αιτίων που προκαλούν τις αρνητικές αποκλίσεις με σκοπό την αποφυγή επαναλήψεως τους στο μέλλον. Με τη διαδικασία αυτή, θεμέλιο της οποίας είναι το πρότυπο κόστος, εξασφαλίζεται αποτελεσματικός έλεγχος του πραγματοποιούμενου κόστους και μέσω αυτού βελτίωση της αποδοτικότητας ολόκληρης της επιχείρησης.

8. Το συνδεδεμένο κόστος

8.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Συνδεδεμένο κόστος είναι το ενιαίο κόστος συμπαραγομένων προϊόντων, κατά κανόνα διαφορετικής, ανά μονάδα, αξίας. Τα συμπαραγόμενα προϊόντα προκύπτουν συνήθως, κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας, από τη βιομηχανική κατεργασία μιας πρώτης ύλης.

Χαρακτηριστικό γνώρισμα του συνδεδεμένου κόστους είναι η απόλυτη τεχνική αδυναμία διαχωρισμού του κόστους και αντικειμενικής κατανομής του στα συμπαραγόμενα προϊόντα. Έναντι ενός – ενωμένου – κόστους παραγωγής ίστανται ποσότητες παραχθέντων προϊόντων ανόμοιων μορφολογικά και ουσιαστικά μεταξύ τους και διαφορετικής μοναδιαία αξίας.

8.1 Αποφάσεις που λαμβάνονται με τη χρησιμοποίηση του συνδεδεμένου κόστους

Οι επιχειρηματικές αποφάσεις που παίρνονται με βάση το ενωμένο ή συνδεδεμένο κόστος (Joint Costs) κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες, τις εξής :

- **Αποφάσεις σχετικές με τη διακοπή ή συνέχιση της παραγωγής του συνόλου των συμπαραγομένων προϊόντων,**

  Και

- **Αποφάσεις σχετικές με την περαιτέρω κατεργασία, προς τελειοποίηση, μέρους ή του συνόλου των συμπαραγομένων προϊόντων ώστε να είναι δυνατή η τοποθέτηση τους στην αγορά με άλλη μορφή και σε διαφορετική τιμή.**

9. Το Άμεσο κόστος κατά τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων

9.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Στην αγγλοσαξωνική βιβλιογραφία, το άμεσο κόστος ταυτίζεται ή τείνει να ταυτισθεί με το μεταβλητό κόστος (variable cost). Πρόκειται για θέση λανθασμένη, τόσο από θεωρητική όσο και από πρακτική άποψη, οφειλομένη στην αντίληψη ότι, στο επίπεδο του προϊόντος, το άμεσος κόστος περιλαμβάνει, κατά κανόνα, μεταβλητά στοιχεία, όπως είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και ενδεχομένως τα μεταβλητά ΓΒΕ ή μέρος αυτών.

Διευκρινίζουμε ότι το άμεσος κόστος δεν ταυτίζεται με το μεταβλητό, επειδή το χαρακτηριστικό του γνώρισμα δεν είναι η συμπεριφορά του, σε σχέση με τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας ενός τμήματος, μιας υπηρεσίας και γενικά μιας λειτουργικής υποδιαίρεσης της επιχείρησης, αλλά η διαδικασία ενσωμάτωσης του στο κόστος του τμήματος, της υπηρεσίας ή της λειτουργίας

της επιχείρησης. Το άμεσο κόστος με άλλα λόγια, προσδιορίζεται με ακρίβεια, πραγματοποιείται για συγκεκριμένο τμήμα, υπηρεσία, λειτουργία ή φορέα, το κόστος των οποίων επιβαρύνει εξ ολοκλήρου χωρίς μερισμούς. Σ' ένα παραγωγικό τμήμα π.χ ο μισθός του Διευθυντή και του προσωπικού που απασχολείται σ' αυτό, οι αποσβέσεις των μηχανημάτων που χρησιμοποιεί το τμήμα, το ηλεκτρικό ρεύμα που αυτό καταναλώνει, οι πρώτες ύλες και τα βοηθητικά υλικά που βιομηχανοποιούνται σ' αυτό και κάθε άλλη δαπάνη που γίνεται αποκλειστικά στο τμήμα συνθέτουν το άμεσος κόστος του τμήματος. Αν στο παραγωγικό τμήμα παράγεται ένα μόνο προϊόν, το κόστος του τμήματος είναι και το άμεσο κόστος του προϊόντος. Αν όμως παράγονται περισσότερα του ενός προϊόντα, το άμεσος κόστος καθ' ενός από τα προϊόντα αυτά σχηματίζεται μόνο από τις δαπάνες εκείνες που συνδέονται ή γίνονται αποκλειστικά για κάθε προϊόν χωριστά. Τέτοιες δαπάνες είναι τα άμεσα υλικά (οι πρώτες ύλες), η άμεση εργασία και ενδεχόμενα κάποια στοιχεία της ΓΒΕ, όπως το ηλεκτρικό ρεύμα, το νερό κ.λπ., που μπορούν να μετρηθούν και να συνδεθούν άμεσα με το προϊόν.

Επειδή το άμεσο κόστος προσδιορίζεται εύκολα, είναι ακριβές και γι' αυτό αξιόπιστο, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

9.2 Το οριακό περιθώριο και το άμεσο περιθώριο κέρδους

Πριν προχωρήσουμε στην ανάπτυξη του θέματος, σχετικά με τις επιχειρηματικές αποφάσεις για τις οποίες το άμεσο κόστος θεωρείται ο κατάλληλος τύπος να τις υπηρετήσει, είναι ανάγκη να διευκρινίσουμε ορισμένες βασικές έννοιες, που συνδέονται με το άμεσο κόστος, όπως το «οριακό περιθώριο κέρδους» και το « Άμεσο περιθώριο κέρδους».

Οριακό περιθώριο κέρδους ή απλά «περιθώριο κέρδους» είναι η διαφορά που προκύπτει αν από το έσοδο αφαιρέσουμε το μεταβλητό κόστος αυτού.

Άμεσο περιθώριο κέρδους είναι η διαφορά που προκύπτει αν από το έσοδο αφαιρέσουμε το άμεσο κόστος αυτού. Ή αν από το οριακό περιθώριο κέρδους αφαιρέσουμε το άμεσο σταθερό κόστος αυτού.

9.3 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του άμεσου λειτουργικού κόστους

Τα βασικά χαρακτηριστικά του άμεσου λειτουργικού κόστους είναι :

- Η πλήρης αυτοτέλεια των κατ' είδος δαπανών που το σχηματίζουν κατά την πορεία διαμορφώσεώς τους.
- Η απόλυτη εξάρτησής του από την ύπαρξη και λειτουργία του συγκεκριμένου τμήματος, λειτουργίας ή δραστηριότητας την οποία αφορά.

- Η δυνατότητα άμεσης σύνδεσής του με συγκεκριμένο φορέα ευθύνης – του προϊστάμενου π.χ του τμήματος – στην εξουσία και τον έλεγχο του οποίου υπόκειται η διαμόρφωση του ολικού ύψους ή τουλάχιστον του μεταβλητού μέρους του.

- Η δυνατότητα άμεσης συσχέτισής του με το πραγματικό ή υπολογιστικό έσοδο της συγκεκριμένης δραστηριότητας ή του τμήματος για τη διαμόρφωση του άμεσου περιθωρίου θετικού ή αρνητικού αποτελέσματος.

Ο προσδιορισμός του άμεσου λειτουργικού κόστους δεν περιορίζεται μόνο στα τμήματα της παραγωγικής λειτουργίας και τις υποδιαιρέσεις τους. Επεκτείνεται και καλύπτει ολόκληρο το πλέγμα της διοικητικής ή οργανωτικής δομής της επιχείρησης, όπως τις λειτουργίες διοίκησης, διάθεσης, έρευνας – ανάπτυξης και χρηματοδότησης και διαμορφώνεται τόσο από σταθερές όσο και από μεταβλητές δαπάνες. Η διαμόρφωση αυτή του άμεσου λειτουργικού κόστους ενώ δεν εμποδίζει την εξυπηρέτηση των βασικών στόχων λειτουργίας του – ιδιαίτερα κατά τη λήψη ορισμένων επιχειρηματικών αποφάσεων – εξασφαλίζει ταυτόχρονα πληροφορίες για το κόστος των τμημάτων και πέραν της παραγωγικής λειτουργίας για τον έλεγχό του και τον προσδιορισμό της συμβολής τους στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος της επιχείρησης.

Το άμεσο λειτουργικό κόστος, ως σύνθεση σταθερών και μεταβλητών δαπανών της συγκεκριμένης λειτουργίας ή του τμήματος , διευκολύνει τη λειτουργία του συστήματος της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες – γνωστού με την αγγλική ονομασία Activity Base Costing – και εξασφαλίζει τα στοιχεία για τον προσδιορισμό τόσο του οριακού περιθωρίου κέρδους όσο και του αμέσου περιθωρίου κέρδους.

Με την σύνθεσή του αυτή το άμεσο λειτουργικό κόστος χρησιμοποιείται για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων στρατηγικού και τακτικού χαρακτήρα χάρις σε τρία χαρακτηριστικά του γνωρίσματα :

- Την ευκολία προσδιορισμού του.

- Την ακρίβεια των μεγεθών του και συνεπώς την αξιοπιστία του.

- Τη δυνατότητα λειτουργίας του σε ολόκληρη την επιχείρηση.

9.4 Το άμεσο κόστος των τελικών φορέων, προϊόντων ή υπηρεσιών

Το άμεσο κόστος των ενδιάμεσων ή τελικών φορέων – προϊόντων ή υπηρεσιών – απαντάται υπό δύο μορφές ή περιπτώσεις :

- Όταν το τμήμα παράγει ένα μόνο προϊόν ή υπηρεσία.

- Όταν το τμήμα παράγει περισσότερα προϊόντα ή υπηρεσίες.

Στην πρώτη περίπτωση το άμεσο κόστος του τελικού φορέα – του προϊόντος ή της υπηρεσίας – ταυτίζεται με το άμεσο κόστος του τμήματος που το παράγει και αναλύεται σε δαπάνες σταθερές και σε δαπάνες μεταβλητές όπως ακριβώς και το κόστος του τμήματος.

Στην περίπτωση αυτή, όταν απαντάται στην πράξη, η πληροφορία για το πλήρες άμεσο κόστος στο επίπεδο του προϊόντος έχει εξαιρετική αξία λόγω εφ' ενός μεν της πληρότητας της και αφ' ετέρου της απόλυτης ακρίβειάς της. Πρόκειται για ένα κόστος που καλύπτει το μέγιστο τμήμα του κόστους παραγωγής – πάνω από 80% - και για ένα κόστος απόλυτης αξιοπιστίας.

Στο βαθμό που οι τεχνολογικές συνθήκες παραγωγής επιτρέπουν τη διάσπαση της παραγωγικής λειτουργίας σε τμήματα, δραστηριότητες ή θέσεις κόστους όπου παράγεται ένα μόνο προϊόν εξασφαλίζουμε ιδανικές συνθήκες λειτουργίας του **σ υ σ τ ή μ α τ ο σ τ η ς κ ο σ τ ο λ ό γ η σ η ς α ν ά δ ρ α σ - τ η ρ ι ό τ η τ α** (Activity Base Costing) .

Στη **δεύτερη περίπτωση** κατά την οποία, στο παραγωγικό τμήμα παράγονται περισσότερα του ενός προϊόντα ή υπηρεσίες, το άμεσο κόστος αυτών διαφέρει συνολικά από το άμεσο κόστος του παραγωγικού τμήματος, τείνει δε να ταυτιστεί με το άμεσο μεταβλητό κόστος του. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ενώ τα στοιχεία του μεταβλητού κόστους του τμήματος – πρώτες ύλες, άμεση εργασία, ηλεκτρ. Ρεύμα κ.λπ. – μπορούν να συνδεθούν με κάθε προϊόν που παράγεται στο τμήμα, χωριστά, τα σταθερά στοιχεία, όπως αποσβέσεις, ασφάλιστρα εγκαταστάσεων, μισθοί, συντηρήσεις κ.λπ., δεν συνδέονται με καθ' ένα προϊόν χωριστά αλλά με το σύνολο των προϊόντων του τμήματος, αποτελούν συνεπώς κόστος έμμεσο ως προς τα προϊόντα.

Τα **άμεσα υλικά κατά προϊόν** προσδιορίζονται εύκολα δεδομένου ότι η ανάλωση τους αναγράφεται στο Δελτίο εσωτερικής διακίνησης που εκδίδεται όταν τα υλικά εξάγονται από την αποθήκη με προορισμό το παραγωγικό τμήμα. Στο Δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφεται το είδος του υλικού, η ποσότητά του και το προϊόν για το οποίο προορίζεται να αναλωθεί. Όταν η πρώτη ύλη χρησιμοποιείται και για τα δύο προϊόντα, το μοίρασμα στο καθ' ένα από αυτά γίνεται με μεγάλη ακρίβεια βάσει των τεχνικών προδιαγραφών.

Τα **άμεσα εργατικά** προσδιορίζονται επίσης εύκολα με βάση τα ημερήσια δελτία απασχόλησης του προσωπικού. Σε αυτά αναγράφεται ο χρόνος απασχολήσεως κάθε εργαζομένου στο μηχάνημα, τη γραμμή παραγωγής ή την εγκατάσταση όπου παράγεται το κάθε προϊόν. Με τον τρόπο αυτό προσδιορίζουμε την απασχόληση κάθε εργαζομένου για κάθε προϊόν, κατά το

συγκεκριμένο μήνα ή περίοδο και υπολογίζουμε το κόστος της άμεσης εργασίας γι' αυτά.

Το **ηλεκτρικό ρεύμα** και τα **λιπαντικά** των μηχανών προσδιορίζονται με βάση το χρόνο λειτουργίας τους από τον οποίο και επηρεάζονται. Ο υπολογισμός του ποσού με το οποίο επιβαρύνεται κάθε προϊόν, καθορίζεται από τις ώρες απασχόλησης κάθε μηχανής για κάθε συγκεκριμένο προϊόν. Το ποσό που προκύπτει, το κόστος δηλαδή, του ρεύματος και των λιπαντικών για κάθε προϊόν είναι απολύτως ακριβές.

Από το προηγούμενο φαίνεται ότι το άμεσος κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας δεν ταυτίζεται πάντοτε με το άμεσο κόστος του τμήματος στο οποίο παράγεται. Αυτό ισχύει όταν στο ίδιο παραγωγικό τμήμα, παράγονται περισσότερα από ένα προϊόντα. Στην τελευταία αυτή περίπτωση ένα μέρος από το άμεσο κόστος του τμήματος μετατρέπεται σε έμμεσο κόστος για το προϊόν. Όταν συμβαίνει αυτό, το άμεσο κόστος παραγωγής των προϊόντων ταυτίζεται, συνήθως, με το άμεσο μεταβλητό κόστος του τμήματος στο οποίο αυτά παράγονται.

9.5 Επιχειρηματικές αποφάσεις που παίρνονται με βάση το άμεσο κόστος

Αποτελεί κοινή παραδοχή ότι η αποτελεσματικότητα των αποφάσεων που παίρνονται στις επιχειρήσεις επηρεάζεται σημαντικά από την δυνατότητα αυτών που αποφασίζουν – των decision makers – να χρησιμοποιούν πληροφορίες, με τη μορφή αριθμητικών δεδομένων, οι οποίες δεν επηρεάζονται έξω από την περιοχή ελέγχου τους. Το κόστος είναι ένα από τα βασικότερα οικονομικά μεγέθη όπου στηρίζονται κατά τη τελική διαμόρφωσή τους οι επιχειρηματικές αποφάσεις.

Το κόστος όμως παρουσιάζει σοβαρές διακυμάνσεις είτε λόγω εξωγενών παραγόντων, όπως π.χ είναι οι τιμές των στοιχείων του, είτε λόγω της μεθόδου που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του, είτε τέλος λόγω ενδογενών τεχνολογικών και οργανωτικών διαθρώσεων της επιχείρησης. Οι εξωγενείς αιτίες υπάρχουν και δρουν ομοιόμορφα, ανεξάρτητα από την επιχείρηση και ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις και τους διοικητές τους. Οι εσωτερικές όμως συνθήκες, όπως το ακολουθούμενο σύστημα κοστολόγησης, η διαδικασία προσδιορισμού τω ν ποσοτικών στοιχείων του κόστους κ.λ.π., διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση και οδηγούν πολλές φορές, φαινομενικά, σε σοβαρές διακυμάνσεις του κόστους. το γεγονός αυτό δημιουργεί στους αποφασίζοντες – στους διοικούντες – σύγχυση και αποπροσανατολισμό, ενώ ταυτόχρονα τους στερεί ενός σημαντικού πλεονεκτήματος που τους προσφέρει η πληροφορία, ή η ασφαλής γνώση, ενός από τα δύο οικονομικά μεγέθη (κόστος – έσοδο) στα οποία στηρίζονται οι λαμβανόμενες επιχειρηματικές αποφάσεις.

Προκύπτει, συνεπώς, η ανάγκη να στηριχθεί ο διοικών σε ένα κόστος το οποίο θα αναφέρεται στο προϊόν, θα έχει ομοιόμορφη σύνθεση και θα είναι απαλλαγμένο από κάθε έμμεση επιβάρυνση. Τότε μόνο το κόστος αυτό γίνεται συγκρίσιμο και μπορεί να αποτελέσει σταθερή βάση προσδιορισμού του οριακού

περιθωρίου του κέρδους και του άμεσου περιθωρίου του κέρδους, στοιχεία πληροφορικά για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Το άμεσο συνεπώς κόστος του προϊόντος, είτε ταυτιζόμενο με το πλήρες άμεσο κόστος του τμήματος όπου παράγεται, είτε ταυτιζόμενο με το άμεσο μεταβλητό κόστος αυτού, αποτελεί υψίστης σπουδαιότητας πληροφοριακό στοιχείο που διευκολύνει τα διευθυντικά στελέχη στο έργο τους και ειδικά όταν πρέπει να υπάρξει άμεση απάντηση και δράση από μέρους τους.

Για να γίνει κατανοητή η πρακτική χρησιμότητα του άμεσου κόστους κατά τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, διαχωρίζουμε τις αποφάσεις αυτές σε αποφάσεις τ α κ τ ι κ ο ύ και αποφάσεις σ τ ρ α τ η γ ι κ ο ύ χαρακτήρα.

9.5.1 Το άμεσο κόστος και οι αποφάσεις τακτικού χαρακτήρα

Οι τακτικού χαρακτήρα αποφάσεις λαμβάνονται στα πλαίσια του βραχυπρόθεσμου σχεδιασμού. Αφορούν κυρίως αποφάσεις κατάρτισης του ετήσιου προγράμματος δράσης και παρακολούθησης της εκτέλεσής του με την χρησιμοποίηση του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου. Τέτοιες αποφάσεις είναι:

- Η κατάρτιση ελαστικών προϋπολογισμών κόστους κατά κέντρο κόστους του Οργανισμού, όπου μπορεί να ελέγχει το κόστος κατά τμήμα π.χ σε ένα Νοσηλευτικό Ίδρυμα κατά κλινική.

- Ο έλεγχος του πραγματικού κόστους με βάση τον προϋπολογισμού του τμήματος, όπου την ευθύνη εκτέλεση του έχει ο ίδιος ο διευθυντής ή τμηματάρχης. Σε ένα δημόσιο νοσηλευτικό ίδρυμα, στην χώρα μας, είναι δύσκολη μια τέτοια εφαρμογή, καθώς πολλές φορές οι επιτελείς δεν διαθέτουν καμία γνώση διοίκησης.

- Άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής, δραστηριότητα που δεν υφίσταται στα Δημόσια Νοσοκομεία, λόγω ειδικών περιοριστικών διατάξεων (κλειστό νοσήλιο κλπ)

9.5.2 Το άμεσο κόστος και οι αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα

Συνδέονται με την μακροπρόθεσμη δραστηριότητα και τον μακροχρόνιο προγραμματισμό, όπου καθορίζονται στόχοι και στρατηγικές. Η χώρα μας με τον Νόμο 3230/04 και σχετική εγκύκλιο του Υπουργείο εσωτερικών το 2007, προσπάθησε να θέσει τις βάσεις για διοίκηση με στόχους, διαδικασία που βρίσκεται ακόμη σε εξέλιξη.

10. Λοιποί τύποι κόστους

Εν κατακλείδι πρέπει να σημειώσουμε ότι θεμελιώδης αρχή για την συσχέτιση Αναλυτικής Λογιστικής και λήψη απόφασης είναι ότι: δεν υπάρχει ένας τύπος κόστους ικανός να υπηρετήσει όλες τις αποφάσεις, αλλά κάθε απόφαση πρέπει να αναζητείται ο τύπος εκείνος του κόστους που θεωρείται, υπό συγκεκριμένες συνθήκες, κατάλληλος να την υπηρετήσει. Επίσης πρέπει να αποφεύγεται η χρησιμοποίηση ενός τύπου κόστους για την λήψη συγκεκριμένης απόφασης για την οποία είναι ακατάλληλος.

Ενδεικτικά αναφέρουμε άλλους τύπους κόστους, που επηρεάζουν τις όποιες αποφάσεις της Διοίκησης ενός Οργανισμού:

- Το κόστος Διασφάλισης Ποιότητας Υπηρεσιών: περιλαμβάνει εργασίες επιθεώρησης της υπηρεσίας που παράγεται σε όλα τα στάδια ανάπτυξης της υπηρεσίας.

- Το Ιστορικό κόστος: που περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών μιας υπηρεσίας ή ενός προϊόντος που παράγεται.

- Το κόστος Διοίκησης: περιλαμβάνει κάθε δαπάνη της διοικητικής λειτουργίας του Οργανισμού.